



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **YOLT Services s. r. o.**, IČ 29268516
sídlem Sokolská 1605/66, 120 00 Praha
zastoupený advokátem JUDr. Davidem Vostřejzem,
sídlem Vrchlického sad 1893/3, 602 00 Brno,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2020, č. j. 36530/20/5200-11431-702498,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým

žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ nebo „prvostupňový správní orgán“), kterým byla žalobci správcem daně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období (dále „ZO“) roku 2015 (od 1. 10. 2015 do 31. 12. 2015) ve výši 4 285 558,25 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 857 111 Kč. V napadeném rozhodnutí žalovaný podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, příp. „DŘ“) změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil výši doměřené daně na částku 1 523 813 Kč a upustil od povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně.

Žalobní body

2. Žalobce uvedl, že podnikal jako poskytovatel televizních programů českým spotřebitelům. Televizní programy distribuoval na území ČR kódovaným satelitním signálem, který jeho zákazníci dekodovali pomocí poskytnutých zařízení. Práva na reprodukci a distribuci programů žalobce pořizoval buď přímo od výrobců programů/poskytovatelů vysílání nebo od společností RCS& RDS S.A. a DIGI Slovakia s.r.o. (DIGI SK“), které získaly práva od výrobců programů (dále společně „distributoři“).
3. Žalobce v první řadě namítá nesprávné posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků, přičemž jsou dle žalobce jejich skutečnými vlastníky distributoři programů. Tento názor byl však ze strany daňových orgánů ve správním řízení odmítnut. Žalobce k tomuto odkázal na ustanovení § 19 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále „ZDP“), dle kterého je příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu. Žalobce má za to, že v rámci správního řízení prokázal, že distributoři licenční poplatky přijímali ve svůj vlastní prospěch a že nejednali z pozice zprostředkovatele, zástupce či zmocněnce. Žalovaný proto dle žalobce postupoval nezákonně, když odmítl osvobození příjmů z licenčních poplatků či uplatnění snížené sazby dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (dále „SZDZ“).
4. K samotnému pojmu „skutečný vlastník“ žalobce odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále „soudní dvůr“, příp. „SDEU“) ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16. S přihlédnutím k výše označenému rozhodnutí SDEU žalobce uvedl, že předmětné společnosti nelze označit za průtokové, jak tomu učinil žalovaný, jelikož tyto společnosti prováděly skutečnou hospodářskou aktivitu a nesplňují žádný ze znaků průtokových společností definovaných soudním dvorem.
5. Dále žalobce namítá nezákonnost závěru žalovaného, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky, protože nejsou vlastníky licencovaného originálního aktiva. Dle žalobce je tento závěr žalovaného v rozporu se zněním i smyslem právní úpravy.
6. Stran určení, zda jsou skutečnými vlastníky poplatků distributoři programu dále žalobce namítá, že správce daně neprokázal, že právo distributorů k používání a využití licenčních poplatků je omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.
7. Žalobce dále namítá, že správce daně vyměřil daň v rozporu s ustanovením § 37 ZDP, dle kterého se ustanovení ZDP použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, již je Česká republika

vázána, nestanoví jinak. Žalobce uvedl, že žalovaný postupoval nezákonně, když při stanovení daně neuplatnil příslušné SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a státy rezidentství výrobců programů, ačkoliv shledal, že skutečnými vlastníky jsou právě tito výrobci.

8. Další námitka žalobce míří na nedostatečné zjištění skutkového stavu ve vztahu k výrobcům a poskytovatelům programů. Dle žalobce žalovaný přesouvá důkazní břemeno na žalobce, přičemž tak činí částečně aniž by vyjádřil jakékoliv pochybnosti, a částečně bez jejich dostatečné konkretizace.
9. Závěrem žaloby namítá žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve věci odvolacího bodu nezákonného převedení důkazního břemene. S odkazem na ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uvedl, že měl-li správce daně pochybnosti o postupu žalobce, bylo na něm, aby prokázal tyto pochybnosti o správnosti postupu žalobce, tedy o tom, že žalobce měl daň přiznat a v jaké výši, pokud ji vůbec nepřiznal, případně o tom, že daň má být přiznána ve výši odlišné od daně přiznané žalobcem.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a následně se vyjádřil ke skupině námitek týkajících se posouzení otázky skutečného vlastnictví licenčních poplatků. S odkazem na výše uvedenou judikaturu SDEU uvedl, že je podstatné, že pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity. Žalovaný poukazuje na to, že nikdy neuvedl, že by distributoři byli subjekty nevykonávající hospodářskou činnost a zároveň nezpochybňoval racionalitu ani ekonomické opodstatnění. Žalovaný dále zopakoval svůj názor, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, jelikož jednali jako pouzí prostředníci. I když byli okamžitými příjemci licenčních poplatků, nebyli jejich skutečnými vlastníky, protože jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.
11. Žalovaný dále poukázal na to, že nakoupená práva od výrobců programů na televizní vysílání distributoři přeprodávali účastníkovi řízení. Činili tak za cenu, která byla určena podle počtu předplatitelů, který byl účastník řízení povinen těmto příjemcům licenčních poplatků hlásit. Odpovídající částku bez navýšení o ziskovou marži hradili příjemci takto žalobcem hrazených licenčních poplatků výrobcům televizních programů. Právě skutečnost, že příjmy takto obdržené od žalobce byly distributory postoupeny výrobcům televizního vysílání v předmětné výši dle žalovaného jednoznačně vylučuje závěr, že by měly hospodářský prospěch z těchto příjmů, resp. že mohly svobodně určit, jak budou tyto příjmy využity. Osud těchto příjmů distributoři jako jejich okamžití příjemci nemohli svobodně určit, neboť je museli postoupit výrobcům programů, a to ve stejné výši, v jaké je obdrželi od žalobce. Dle žalovaného je z uvedeného obchodního modelu zřejmé, že příjmy z licenčních poplatků přes distributory pouze protékaly, a proto je nutné je považovat ve vztahu k těmto příjmům za „průtokové společnosti“.

12. Dále žalovaný uvedl, že nepochybně, že skutečným vlastníkem podkladového aktiva a příjmů z něj plynoucích nemusí být totožná osoba. V daném případě je však závěr správce daně a žalovaného opřen o komplexní posouzení smluvních vztahů mezi jednotlivými subjekty, které (jak bylo podrobněji rozvedeno výše) dle žalovaného prokazují, že distributoři jednali *de facto* na účet výrobců. Tento závěr pak nevyplývá toliko ze smluv uzavřených mezi žalobcem a distributory, nebo ze smluv uzavřených mezi distributory a výrobcí programů, ale z jejich komplexu.
13. Dle žalovaného nelze přisvědčit ani námitce, že správce daně a žalovaný měli za předpokladu, že by za skutečné vlastníky příjmů bylo možné označit jiné subjekty, aplikovat ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny mezi Českou republikou a zeměmi, jejichž daňovými rezidenty tyto subjekty jsou. V tomto ohledu je dle žalovaného třeba připomenout, že osvobození od daně či využití výhod poskytovaných smlouvami o zamezení dvojího zdanění je dle shora citovaných předpisů podmíněno úhradou licenčního poplatku osobě, která je dle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalovaný uvedl, že spolu se správcem daně posuzovali, zda žalobce hradil licenční poplatky osobám, které představovaly jejich skutečné vlastníky. Pokud tyto poplatky hradil jiným osobám, neměla na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě žádný vliv skutečnost, že tito okamžití příjemci plateb je následně zasílali subjektům usazeným ve státech, jež mají s Českou republikou rovněž uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly v případě žalobce naplněny podmínky, neboť mezi ním a skutečnými vlastníky příjmů neexistoval žádný právní vztah.
14. Stran námitek nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k výrobcům a poskytovatelům programů žalovaný uvedl, že správce daně ani žalovaný nejsou povinni pro účely odmítnutí uznání konkrétního subjektu za skutečného vlastníka příjmů identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto příjmů. To dle žalovaného plyne z výše uvedeného rozhodnutí SDEU. Dále s odkazem na totéž rozhodnutí SDEU žalovaný uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného vlastnictví příjmů má zásadně nést ten subjekt, který se domáhá výhody z něj plynoucí. Ve vyjádření se žalovaný poté blíže věnoval jednotlivým tvrzeným vadám, kdy po úvaze setrval na závěrech svého rozhodnutí.
15. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s hodnocením výzvy k prokázání skutečností ze strany žalobce, dle žalovaného by ani jím vytýkaná pochybení při jejím vydání nemohla mít vliv na konečné rozhodnutí ve věci, tedy žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Žalobce totiž zcela pomíjí, že žalovaný ve věci vedl vlastní dokazování v odvolacím řízení, s výsledkem dokazování a svým právním názorem žalobce seznámil a umožnil se mu ve věci vyjádřit. K vydání konečného rozhodnutí ve věci žalovaný přistoupil až poté, kdy vyhodnotil vyjádření žalobce v odvolacím řízení, na jehož základě část svých závěrů korigoval. Dle žalovaného byl žalobce nejpozději od obdržení písemnosti ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28792/20/5200-11431-702498, kterou byl seznámen s výsledky provedení dokazování a právním názorem žalovaného, nepochybně obeznámen s konkrétními pochybnostmi ohledně oprávněnosti jím uplatněného osvobození od daně či uplatnění snížené sazby daně, jakož i s podklady, ze kterých žalovaný své závěry dovozoval. Žalobce měl tedy možnost konkrétními důkazními prostředky prokázat oprávněnost svého postupu.

Replika žalobce

16. Žalobce v replice setrval na své dosavadní argumentaci, když uvedl, že žalovaný dovozuje závěry v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a prezentuje jej tendenčním způsobem, kdy distributory programů staví do role pouhých zprostředkovatelů mezi výrobcí programů a žalobcem.

Doplnění žaloby

17. Žalobce následně v podání ze dne 26. 5. 2023 doplnil svou argumentaci o rozhodnutí Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) č. j. 29 Af 62/2018–214 ze dne 18. dubna 2023, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného vydané v obdobné věci týkající se zdaňovacího období roku 2011. Dle žalobce krajský soud ve svém rozsudku v první řadě označil za formalistický, resp. nepřiléhavý a alibistický závěr žalovaného odmítající aplikovat příslušné SZDZ, když žalobce 1) doložil konkrétní výrobce programů, 2) prostřednictvím příslušných certifikátů tvrdil, kterého státu jsou daňovými rezidenty, a zároveň 3) daňové orgány považovaly za prokázané, že skutečnými vlastníky licenčních poplatků a 4) znaly částky, které v souvislosti s tím žalobce hradil. Žalobce má za to, že závěry krajského soudu jsou na nyní projednávanou věc zcela přílehlavé a potvrzují správnost její žalobní argumentace uvedené v žalobě. Dle žalobce jsou výše uvedené závěry krajského soudu na nyní projednávanou věc zcela přílehlavé a potvrzují správnost jeho žalobní argumentace uvedené v žalobě.
18. V podání ze dne 17. 5. 2024 žalobce dále doplnil žalobu reakcí na rozsudek na Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 10. 4. 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-48, kterým soud zamítl kasační stížnosti žalobce v obdobné věci týkající se ZO roku 2010. Učinil tak z důvodu, že pro argumentaci žalobce je o nutnosti uplatnění SZDZ výrobců programů považoval za významné, že žalobce nepředložil podklady, které by dokládaly jeho tvrzení ohledně jiných subjektů jakožto skutečných vlastníků. Z tohoto důvodu také neaplikoval ve svém rozhodnutí závěry krajského soudu. Žalobce má však za to, že nyní řešená věc před Městským soudem v Praze se od věci řešené NSS odlišuje v tom, že žalobce během daňového řízení doložil seznamy výrobců programů a jejich certifikáty daňové rezidence, a proto se i v této věci uplatní závěry krajského soudu, jelikož závěry NSS ve výše označené věci jsou nepřiléhavé.

Doplnění vyjádření žalovaného k žalobě

19. Žalovaný podáním ze dne 12. 9. 2024 doplnil své vyjádření k žalobě, ve kterém setrval na své argumentaci o nedůvodnosti žaloby, i na tom, že závěry rozsudků NSS ze dne 10. 04. 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-48, a ze dne 20. 06. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, jsou aplikovatelné také na nyní projednávaný případ. Dle žalovaného je pro posuzovanou věc stěžejní, že se NSS ztotožnil s názorem žalovaného, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků je subjekt, který příjmy v podobě licenčních poplatků nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je bez toho, že by byl smluvně nebo dle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat. Žalovaný dodal, že na rozdíl od věci sp. zn. 10 Afs 65/2023 (ZO roku 2012 a 2013) se žalovaný v nynější věci nedopustil procesního pochybení v podobě neseznámení žalobce se změnou právního názoru žalovaného postupem dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. V nyní projednávané věci totiž správce daně ve zprávě o daňové kontrole neučinil jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Žalovaný tak logicky nemohl (na rozdíl od

zdaňovacích období roku 2012 a 2013) dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Argumentace daňových orgánů je v nynějším případě v obou stupních založena na shodném právním názoru o neprokázání tvrzení žalobce, dle něhož jsou okamžití příjemci poplatků skutečnými vlastníky licenčních poplatků.

20. Závěrem žalovaný shrnul, že pro nyní posuzovanou věc je stěžejní, že NSS v rozsudcích ze dne 10. 04. 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-488, a ze dne 20. 06. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-689, a také Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 04. 2023, č. j. 29 Af 62/2018-214, shledali argumentaci žalobce, dle níž okamžití příjemci poplatků byli také skutečnými vlastníky licenčních poplatků jim hrazených žalobcem, nedůvodnou.

Jednání soudu

21. U jednání soudu setrvali oba účastníci na své dosavadní argumentaci. Žalobce zdůraznil, že by žalovaný měl vést dokazování ve vztahu ke skutečným vlastníkům licenčních poplatků.
22. Většina listin, které předložil žalobce soudu, je součástí správního spisu, a proto jimi soud důkaz neprovádí. Žalobce sice trval na provedení důkazu jím předloženými listinami, avšak s ohledem na to, že soud jimi provedl důkaz při jednáních vedených ve věcech pod sp. zn. 11 Af 37/2020 a sp. zn. 11 Af 38/2020 učinili účastníci obsah těchto listin nesporným.

Obsah správního spisu

23. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že správce daně zahájil dne 10. 12. 2015 u daňového subjektu s původním názvem DIGI Czech Republic, s.r.o., Gudrichova 763, 747 41 Hradec nad Moravicí, DIČ: CZ29268516, který byl právním nástupcem předchůdce DIGI Czech Republic, s.r.o., Holandská 854/1, 639 00 Brno, DIČ: CZ27569390, zaniklého k 1. 10. 2015 bez likvidace fúzí sloučením daňovou kontrolu. Protokolem o ústním jednání č. j. 3103631/16/3216-50521-804919 ze dne 12. 10. 2016 byla daňová kontrola rozšířena o zdaňovací období roku 2012, 2013, 2014 a 2015. Od 27. 4. 2017 došlo ke změně sídla právního nástupce na adresu Sokolská 1605/66, Nové Město, 120 00 Praha 2, a od 12. 5. 2017 ke změně názvu společnosti na YOLT Services s.r.o. Po provedené kontrole správce daně stanovil žalobci k úhradě přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 10. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 4 285 558,25 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 6. 2018, č. j. 5393185/18/2002-51521-110155 (dále „dodatečný platební výměr“). Správce daně dodatečným platebním výměrem zároveň rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 857 111 Kč.
24. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný jako odvolací orgán přistoupil v odvolacím řízení k doplnění podkladů pro rozhodnutí, přičemž před vydáním rozhodnutí o odvolání žalobce s provedeným dokazováním a se svým právním názorem seznámil podle ustanovení § 115 odst. 2 DŘ, a to písemností ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28792/20/5200-11431-702498. Žalobce na Seznámení reagoval podáním, které žalovaný zaevidoval dne 1. 9. 2020 pod č. j. 33731/20. Po provedeném odvolacím řízení žalovaný rozhodnutím o odvolání podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu dodatečný platební

výměr změnil tak, že snížil výši doměřené daně na částku ve výši 1 523 813 Kč a zároveň zcela upustil od povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně.

25. Proti tomuto rozhodnutí byla žalobcem podána žaloba.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
27. Žaloba byla podána včas a osobou oprávněnou.
28. Žaloba není důvodná.
29. Mezi účastníky je spornou otázkou, zda byly zahraniční subjekty, kterým žalobce hradil úplatu za programovou nabídku pro účely distribuce televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání na území ČR skutečnými vlastníky těchto příjmů (resp. licenčních poplatků). Od toho se potom odvíjí, zda bylo možné v daném případě postupovat dle § 37 ZDP a případně uplatnit daňovou výhodu vyplývající z příslušných SZDZ, anebo zda měly tyto příjmy podléhat srážkové dani ve výši stanovené vnitrostátním právním předpisem.
30. Městský soud se však nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Musí se jednat o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Dle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jelikož žalovaný nezákonně převedl důkazní břemeno na žalobce.
31. Žalobce má s odkazem na ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ za to, že měl-li správce daně pochybnosti o postupu žalobce, bylo na něm, aby prokázal tyto pochybnosti o správnosti postupu žalobce. Pokud správce daně tvrdí, že příjemci licenčních poplatků hrazených žalobcem nejsou jejich skutečnými vlastníky, a to zejména proto, že příjemci jsou průtokovými osobami a že jednají jako prostředník, který je sice okamžitým příjemcem licenčních poplatků, nikoli však jejich skutečným vlastníkem, k přenesení důkazního břemene mohlo dojít pouze v případě, že by uvedené skutečnosti coby pochybnosti o skutečném vlastnictví příjmů z licenčních poplatků jednoznačně vyjevil a odůvodnil. Správce daně sice v rámci řízení vyzval postupem dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ k prokázání skutečností, nicméně v této výzvě žádným způsobem neprokázal své pochybnosti, které jej k výzvě vedly. Dle žalobce pouze obecně a nepřezkoumatelně uvedl, že v průběhu řízení vyšly najevo skutečnosti, na základě kterých má správce daně za prokázané, že 1) prohlášení RCS, že je skutečným vlastníkem licenčních poplatků, není pravdivé, 2) bylo prokázáno, že licenční poplatky přes RCS jen protékají, tj. RCS je v postavení zprostředkovatelů, a další

neurčitá tvrzení. Pochybnosti uvedené ve výzvě však dle žalobce nebyly pro svou obecnost a neurčitost způsobilé k převedení důkazního břemene na žalobce.

32. Žalovaný se neztotožnil s hodnocením výzvy k prokázání skutečností ze strany žalobce, neboť dle žalovaného by ani jím vytýkaná pochybení při jejím vydání nemohla mít vliv na rozhodnutí ve věci, tedy žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Žalobce totiž zcela pomíjí, že žalovaný ve věci vedl vlastní dokazování v odvolacím řízení, s výsledkem dokazování a svým právním názorem žalobce seznámil a umožnil se mu ve věci vyjádřit. K vydání konečného rozhodnutí ve věci žalovaný přistoupil až poté, kdy vyhodnotil vyjádření žalobce v odvolacím řízení, na jehož základě část svých závěrů korigoval. Dle žalovaného byl žalobce nejpozději od obdržení písemnosti, kterou byl seznámen s výsledky provedeného dokazování a právním názorem žalovaného, nepochybně obeznámen s konkrétními pochybnostmi ohledně oprávněnosti jím uplatněného osvobození od daně či uplatnění snížené sazby daně, jakož i s podklady, ze kterých žalovaný své závěry dovozoval. Měl tedy mít možnost konkrétními důkazními prostředky prokázat oprávněnost svého postupu.
33. Dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*
34. Dle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů rozhodnutí, není-li zřejmé, z jakých podkladů rozhodnutí činil a jakými úvahami se při hodnocení těchto podkladů správní orgán řídil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51 je dále zřejmé, že nepřezkoumatelnost je také dána, jestliže správní orgán v rozhodnutí neuvede podklady rozhodnutí, z nichž dovedl své závěry, případně jestliže nevypořádal rozpory mezi zjištěnými podklady, tj. nevysvětlil proč upřednostnil podklady svědčící o určitém skutkovém závěru oproti jinému (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47).
35. Městský soud předesílá, že nepřezkoumatelnost je nutné brát jako extrémní vadu rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti, případně absenci důvodů pro něj, a nikoliv jako pouhý nesouhlas se závěry v něm obsaženými. Smyslem nepřezkoumatelnosti je, zda napadené rozhodnutí splňuje podmínky stanovené pro odůvodnění a zda je možné ho přezkoumat. Soud poukazuje na to, že sám žalobce se závěry obsaženými v napadeném rozhodnutí věcně polemizuje a vznáší ve vztahu k nim konkrétní námitky, což by dozajista nebylo možné, pakliže by byly zatíženy vadou nepřezkoumatelnosti.
36. Žalovaný v této věci vycházel ze zjištění správce daně a dále pak ze svého dokazování v odvolacím řízení, v rámci něhož dostatečně zjistil skutkový stav věci, přičemž z něj následně vyšel při odůvodnění svého rozhodnutí. Toto rozhodnutí se opírá o dostatek důvodů, které jsou srozumitelně prezentovány. Právě proto, že bylo ze strany žalovaného vedeno také vlastní dokazování, není možné správci daně vytýkat ne zcela jednoznačné odůvodnění pochybností vedoucích k převedení důkazního břemena. Pakliže správní orgán jasně a přehledně uvedl důvody svého rozhodnutí, z těchto důvodů poté logicky vyvodil

závěr a zároveň byly vypořádány rozpory ve zjištěních, pak není možné označit napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

37. Z výše uvedených důvodů soud tuto námitku neshledal důvodnou, a proto mohl přejít k vlastnímu přezkumu rozhodnutí. Ten je totiž možný pouze tehdy, pokud napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti.
38. Z obsahu správního spisu plyne, že hlavním žalobcovým předmětem činnosti byla distribuce televizního signálu prostřednictvím satelitního vysílání na území ČR. Jeho výnosy tvořily příjmy z úhrad za programy poskytované zákazníkům formou balíčků a z šíření televizního signálu na území ČR. Za programovou nabídku hradil poplatky společností RCS a DIGI SK, tedy distributorům.
39. Ve věci je spornou sazba daně z příjmů ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2. ZDP. Dle něj se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 ZDP považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 17 odst. 3 téhož zákona, kterými jsou náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému. Jde tedy o licenční poplatky, které jsou definované v § 19 odst. 7 ZDP.
40. Licenční poplatky podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP sazbě daně 15 %. Dle § 19 odst. 1 písm. z) ZDP jsou od daně osvobozeny licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území České republiky.
41. Podmínkou pro toto osvobození od srážkové daně je podle § 19 odst. 5 bod 2. ZDP skutečnost, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem.
42. Soud se proto při věcném přezkumu napadeného rozhodnutí nejprve zabýval námitkou nesprávného posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků.
43. Za podstatné soud považuje, že žalobce v průběhu celého správního řízení, i v nyní projednávané žalobě, namítá, že skutečnými vlastníky jsou distributoři programů. Žalobce k tomuto odkázal na ustanovení § 19 odst. 6 ZDP. Žalobce má za to, že v rámci správního řízení prokázal, že distributoři licenční poplatky přijímali ve svůj vlastní prospěch a že nejednali z pozice zprostředkovatele, zástupce či zmocněnce. Dále žalobce odmítá závěr žalovaného, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky, protože nejsou vlastníky licencovaného originálního aktiva. Správce daně rovněž dle žalobce neprokázal, že právo distributorů k používání a využití licenčních poplatků je omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě.
44. Žalovaný uvedl, že pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity. Žalovaný je toho názoru, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, jelikož jednali jako pouzí prostředníci. I

když byli okamžitými příjemci licenčních poplatků, nebyli jejich skutečnými vlastníky, protože jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazují postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Dále žalovaný na podporu svého závěru o hospodářském (ne)prospěchu nastínil obchodní model, z něhož je zřejmé, že příjmy z licenčních poplatků přes distributory pouze protékaly, protože je nutné je považovat ve vztahu k těmto příjmům za „průtokové společnosti“.

45. Žalovaný dodal, že nezpochybňuje, že skutečným vlastníkem podkladového aktiva a příjmů z něj plynoucích nemusí být totožná osoba. V daném případě je však závěr správce daně a žalovaného opřen o komplexní posouzení smluvních vztahů mezi jednotlivými subjekty, které dle žalovaného prokazují, že distributoři jednali *de facto* na účet výrobců. Tento závěr pak nevyplývá toliko ze smluv uzavřených mezi žalobcem a distributory, nebo ze smluv uzavřených mezi distributory a výrobcí programů, ale z jejich komplexu.
46. Dle ustanovení § 19 odst. 6 ZDP je *příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*
47. V bodu 89 rozsudku SDEU ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 (*N Luxembourg 1 a další*) soudní dvůr uvedl, že „pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity“.
48. Soud dále odkazuje na bod 4.3 komentáře k čl. 12 Modelové smlouvy OECD, dle něhož je příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem tehdy, pokud jich může užívat a požívat bez omezení a není ze zákona či ze smlouvy povinen předat platby jiné osobě (v anglickém originále: *„Where the recipient of royalties does have the right to use and enjoy the royalties unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person, the recipient is the „beneficial owner“ of these royalties“*). Komentář tedy říká v podstatě to samé, co ustanovení § 19 odst. 6 ZDP.
49. Městský soud dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, jenž se zabýval obdobnou věcí (stejní účastníci řízení, naopak ZO let 2012 a 2013). V tomto rozsudku (bod 19) NSS seznal, že *„skutečným vlastníkem je subjekt, který příjmy v podobě licenčních poplatků nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je bez toho, že by byl smluvně nebo podle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat“*. Městský soud odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, který se zabýval obdobnou věcí (stejní účastníci řízení, pouze ZO za roky 2012 a 2013). V tomto rozsudku (bod 19) NSS seznal, že *„skutečným vlastníkem je subjekt, který příjmy v podobě licenčních poplatků nejen obdrží do své dispoziční sféry, ale může jimi libovolně nakládat, ovládat a užívat je bez toho, že by byl smluvně nebo podle zákona povinen tento příjem někomu dalšímu předat“*. Z bodu 22 téhož rozsudku pak jednoznačně vyplývá, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky příjmů z licenčních poplatků, neboť jednali v pozici zprostředkovatele (resp. zmocněnce žalobce). Proto nemohla být daň z příjmů z licenčních poplatků posuzována podle SZDZ uzavřených se státy daňové rezidence distributorů (tj. s Rumunskem, Maďarskem či Slovenskem).

50. Vzhledem k tomu, že se jedná o spor mezi totožnými účastníky, přičemž rozdíl spočívá pouze v období, které je v rozhodnutí řešeno, má soud, shodně se žalovaným za to, že závěry NSS uvedené v tomto rozsudku jsou plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc.
51. Městský soud však považuje za nutné upozornit na rozdíl mezi nyní projednávanou věcí a věcí řešenou ve výše označeném rozsudku NSS. NSS totiž rozsudkem č. j. 10 Afs 65/2023-68 sice zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2023, č. j. 25 Af 3/2018-160, včetně napadeného rozhodnutí žalovaného, ale pouze z důvodu, že žalovaný neseznámil žalobce se změnou svého právního názoru postupem dle ustanovení § 115 odst. 2 DR. V nyní projednávané věci však taková situace nenastala, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole neučinil jednoznačný závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Žalovaný proto nemohl dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Argumentace daňových orgánů je v nynějším případě v obou stupních založena na nezměněném právním názoru o neprokázání tvrzení žalobce, dle něhož jsou okamžití příjemci poplatků (distributoři) skutečnými vlastníky licenčních poplatků.
52. Městský soud proto z rozsudku NSS ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 65/2023-68, vycházel, neboť neshledal žádnou relevantní odlišnost oproti nyní projednávané věci, a proto ve shodě s názorem NSS uzavírá, že distributory nelze považovat za skutečné vlastníky licenčních poplatků.
53. Městský soud považuje také za nutné zdůraznit, že závěr o tom, že distributoři nejsou skutečnými vlastníky licenčních poplatků, vyplývá nejen z ustanovení § 19 odst. 6 ZDP, výše označeného rozsudku NSS a SDEU a citovaného výňatku z komentáře, ale že jej v nyní projednávané věci podporují rovněž konkrétní zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí (mj. body 59 až 74), z nichž rovněž plyne, že distributory není možné označit za skutečné vlastníky příjmů z licenčních poplatků. Je z nich totiž patrné, že ani v nyní projednávané věci nemohli distributoři s příjmy z licenčních poplatků svobodně nakládat, neboť ačkoli byli okamžitými příjemci licenčních poplatků, nebyli jejich skutečnými vlastníky, protože jejich vlastnické právo k používání a využití licenčních poplatků bylo omezeno smluvními podmínkami, které je zavazovaly postoupit obdrženou platbu jiné osobě. Žalovaný své závěry řádně odůvodnil, a proto soud námitku nesprávného posouzení skutečného vlastnictví licenčních poplatků neshledal důvodnou.
54. Se skutečným vlastnictvím příjmů z licenčních poplatků se pojí otázka jejich zdanění. V projednávané věci je sporné, zda daňové orgány pochybily, když neaplikovaly ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP, příp. příslušné SZDZ.
55. Žalobce namítá, že žalovaný postupoval nezákonně, když neuplatnil daň ve výši 10 % dle příslušné SZDZ z plateb hrazených společnostmi RCS. Správce daně tak měl vyměřit daň v rozporu s ustanovením § 37 ZDP, dle kterého se ustanovení ZDP použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, jíž je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Žalobce uvedl, že žalovaný postupoval nezákonně, když při stanovení daně neuplatnil příslušné SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a státy rezidentství výrobců programů, ačkoliv shledal, že skutečnými vlastníky jsou právě tito výrobci.

56. Žalovaný uvedl, že nelze přisvědčit ani námitce, že správce daně a žalovaný měli za předpokladu, že by za skutečné vlastníky příjmů bylo možné označit jiné subjekty, aplikovat ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny mezi Českou republikou a zeměmi, jejichž daňovými rezidenty tyto subjekty jsou. V tomto ohledu je dle žalovaného třeba připomenout, že osvobození od daně či využití výhod poskytovaných smlouvami o zamezení dvojího zdanění je dle shora citovaných předpisů podmíněno úhradou licenčního poplatku osobě, která je dle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalovaný uvedl, že spolu se správcem daně posuzovali, zda žalobce hradil licenční poplatky osobám, které představovaly jejich skutečné vlastníky. Pokud tyto poplatky hradil jiným osobám, neměla na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě žádný vliv skutečnost, že tito okamžití příjemci plateb je následně zasílali subjektům usazeným ve státech, jež mají s Českou republikou rovněž uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly v případě žalobce naplněny podmínky, neboť mezi ním a skutečnými vlastníky příjmů neexistoval žádný právní vztah.
57. Z ustanovení § 19 odst. 1 písm. z) ZDP plyne, že *od daně jsou osvobozeny licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od 1. obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo 2. stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky.*
58. Toto ustanovení je ovšem nutné vykládat ve spojení s ustanovením § 19 odst. 6 ZDP, které zcela jednoznačně stanovuje podmínku, že *příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*
59. Soud k namítaným pochybením při neaplikování příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a státy rezidentství výrobců programů uvádí následující.
60. Z čl. 12 smlouvy mezi Českou republikou a Rumunskem o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované ve sbírce mezinárodních smluv č. 180/1994 plyne, že i pro aplikaci této SZDZ je nutné splnění podmínky úhrady licenčního poplatku osobě, která je dle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Jak plyne z výše uvedeného i z bodu 77 napadeného rozhodnutí, předmětný distributor RCS není skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Proto není možné přiznat aplikovat ustanovení SZDZ mezi Českou republikou a Rumunskem. Městský soud proto uzavírá, že žalovaný nepochybil, když podle předmětné SZDZ nepostupoval. Námitka nezákonnosti založená na neaplikování SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Rumunskem je proto nedůvodná.
61. Pokud žalobce namítá, že správce daně a žalovaný měli za předpokladu, že by za skutečné vlastníky příjmů bylo možné označit jiné subjekty, aplikovat SZDZ, které byly uzavřeny mezi ČR a zeměmi, jejichž daňovými rezidenty tyto subjekty jsou, nelze ani tuto námitku shledat důvodnou. Podstatné totiž je, že osvobození od daně či využití výhod poskytovaných těmito smlouvami je možné pouze tehdy, jestliže je licenční poplatek hrazen osobě, která je podle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalobce však licenční

poplatky hradil osobám, které byly ve vztahu k těmto úhradám pouze tzv. průtokovými společnostmi, a na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě proto neměla žádný vliv skutečnost, že tito okamžití příjemci plateb je následně posílali subjektům usazeným ve státech, které mají s ČR SZDZ uzavřeny. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly naplněny podmínky, neboť mezi žalobcem a těmito subjekty neexistoval žádný právní vztah a žalobce jim žádné licenční poplatky nehradil.

62. Žalobce namítá rovněž nedostatečné zjištění skutkového stavu ve vztahu k výrobcům a poskytovatelům programů. Dle žalobce žalovaný přesouvá důkazní břemeno na žalobce, přičemž tak činí částečně aniž by vyjádřil jakékoliv pochybnosti, a částečně bez jejich dostatečné konkretizace.
63. V případě společnosti SUN STORM MEDIA žalobce namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze uvádí, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nepředložil správci daně ani na výzvu žádné důkazní prostředky na podporu svého tvrzení, že je předmětný dodavatel skutečným vlastníkem licenčních poplatků. Přitom v další větě žalovaný uvádí, že žalobce předložil prohlášení o skutečném vlastnictví společnosti od společnosti SUN STORM MEDIA. K tomuto však žalovaný pouze nepřezkoumatelně uvádí, že skutečné vlastnictví nebylo prokázáno ani tímto prohlášením. Žalobce dále označil argument odvolacího orgánu, že vysílání SUN STORM MEDIA provozuje producent fyzická osoba, který je koncovým vlastníkem příjmů za nerelevantní pro určení skutečného vlastnictví.
64. V případě společnosti The Walt Disney Company žalovaný dle žalobce zcela účelově mění své závěry a absurdně vyhodnocuje zjištěné skutečnosti.
65. Žalovaný měl nejprve uvést v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi č.j. 28792/20/5200-11431-702498 ze dne 24. července 2020, že je ze spisového materiálu patrné, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno a nepředložil správci daně ani na výzvu žádné důkazní prostředky na podporu svého tvrzení, že je předmětný dodavatel skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a že je oprávněn licenční poplatky od daně zcela osvobodit. Dle žalovaného skutečné vlastnictví nebylo prokázáno ani předložením Prohlášení o skutečném vlastnictví The Walt Disney Company ze dne 18. června 2018. Žalovaný proto ponechal daňovou povinnost ve výši stanovené správcem daně, tj. ve výši 15% sazby daně. Následně žalobce ve svém vyjádření žalovaného upozornila, že odmítnutí aplikace SZDZ na základě pouhého konstatování, že „*skutečné vlastnictví nebylo prokázáno ani předložením Prohlášení o skutečném vlastnictví*“ nemůže být zákonné. Po vyjádření žalobce žalovaný své závěry v napadeném rozhodnutí přeformuloval. Kromě toho, že při odmítnutí uplatnění režimu pro kulturní licenční poplatky by povaha plateb dle interpretace žalovaného vedla spíše k odměně za služby, je zvláštní, že podobný koncept žalovaný nenamítá ve vztahu k Mega Max Media nebo DIGI SK, kde sazbu 0 % s odkazem na kulturní licenční poplatky uplatňuje.
66. Rovněž v případě CBS AMC Networks nebo Modern TIMES Group odmítá uplatnění 0 % sazby kulturních licenčních poplatků dle příslušné SZDZ pouze s odkazem na neprokázání skutečného vlastnictví. Postup žalovaného je tak pouze účelový a nezákonný, žalovaný měl uplatnit sazbu 0 % v případě licenčních poplatků hrazených společností The Walt Disney Company.

67. V případě společnosti CBS AMC Networks žalovaný uvádí, že jde o transparentní entitu, která licencuje vysílací práva od externích dodavatelů. Žalovaný však zároveň doplňuje, že společníky CBS AMC Networks jsou společnosti rezidentní ve Spojeném království. Při stanovení daně musí přihlídnout ke všemu, co vyšlo v řízení najevo a s cílem stanovit daň ve správné výši musí tuto skutečnost zohlednit, tzn. v daném případě nemůže být osvobození z důvodu neprokázání daňového rezidentství odmítnuto.
68. Zjištění, že CBS AMC Networks licencuje programová práva od externích dodavatelů, nemá dle žalobce pro posouzení skutečného vlastnictví příjmů ve smyslu Směrnice rady č. 2003/49/ES, o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a ZDP bez dalšího žádný význam. Nejedná se totiž o posouzení koncového příjemce, jak se nesprávně domnívá žalovaný.
69. V případě společnosti Viacom Global pak žalovaný dle žalobce odmítá uplatnění příslušné SZDZ s odůvodněním, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno. Žalovaný však disponuje všemi nástroji, aby si učinil závěr o tom, kdo je skutečným vlastníkem příjmů z žalobcem hrazených licenčních poplatků, a toto své tvrzení řádně prokázal. Stanovením skutečného vlastníka příjmů z licenčních poplatků se tak odmítl zabývat v rozporu se zákonem i ustálenou judikaturou.
70. Stran těchto námitek nejprve žalovaný uvedl, že správce daně ani žalovaný nejsou povinni pro účely odmítnutí uznat konkrétní subjekt za skutečného vlastníka příjmů identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto příjmů. To dle žalovaného plyne z výše uvedeného rozhodnutí SDEU. Dále s odkazem na totéž rozhodnutí SDEU žalovaný uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného vlastnictví příjmů má zásadně nést ten subjekt, který se domáhá výhody z něj plynoucí.
71. Dle žalovaného bylo na základě podkladů získaných při mezinárodní výměně informací s britskými daňovými orgány spolehlivě doloženo, že společnost CBS AMC Networks žalobci pouze přefakturovala licenční poplatky za užití díla externích dodavatelů. V daňovém řízení pak nebylo prokázáno, i přes tuto skutečnost mohla být považována za skutečného vlastníka příjmů ve vztahu k žalobcem hrazeným licenčním poplatkům.
72. K námitkám týkajícím se společnosti SUN STORM MEDIA žalovaný uvedl, že přes doložené prohlášení o vlastnictví příjmů identifikoval jiný subjekt, kterého bylo nutné považovat za skutečného vlastníka příjmů k právům na vysílání dotčeného kanálu, a to jeho provozovatele a výrobce vysílaných pořadů. Dle žalovaného tento závěr nelze považovat za nepřezkoumatelný, neboť je z něj patrné, proč zmíněné prohlášení neosvědčilo skutečné vlastnictví příjmů společnosti SUN STORM MEDIA.
73. Stran námitek týkajících se společnosti The Walt Disney Company žalovaný uvedl, že úhrada sice byla žalobcem provedena ve prospěch skutečného vlastníka příjmů, žalovaný však dospěl k závěru, že tato úhrada nebyla provedena za užití autorského díla ve smyslu čl. 12 odst. 3 písm. b) příslušné SZDZ, ale o úplatu za poskytnutí programového plánu či návrhu, které lze podřadit pod čl. 12 odst. 3 písm. a) SZDZ. Důvodem, proč žalovaný dospěl k tomuto závěru, byla skutečnost, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, že předmětem úplaty bylo užití autorského díla ve smyslu čl. 12

odst. 3 písm. b) SZDZ. To zároveň představuje rozdíl oproti případům uvedeným žalobcem (Mega Max Media a DIGI Slovakia), kde byl předmět plnění prokázán související smluvní dokumentací. Uplatnění sazby daně 10 % namísto 15 % na základě aplikace čl. 12 odst. 2 SZDZ proto za této situace představovalo maximální možnou výhodu, jejíž poskytnutí umožňovalo provedené dokazování.

74. K námitkám týkajícím se nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu ke společnosti Viacom Global žalovaný s odkazem na bod 145 výše uvedeného rozhodnutí SDEU uvedl, že k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka příjmů či prokázal zneužití práva, nemusí identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto příjmů. Nelze proto dle něj dospět k závěru, že pokud žalobce ve vztahu k licenčním poplatkům hrazeným společnosti Viacom Global neprokázal, že je hradil skutečnému vlastníku příjmů, měl žalovaný povinnost skutečného vlastníka příjmů odhalit a jeho postavení prokázat.
75. Dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
76. Dle ustanovení § 92 odst. 4 *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
77. Komentář k daňovému řádu říká, že: *„Správa daní je vystavěna na principu, který stanoví, že daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které uvede v řádném či dodatečném daňovém tvrzení (§ 1) a dalších podáních (odst. 3). Daňový subjekt má povinnost (břemeno) tvrzení a ohledně ní nese důkazní břemeno. To plyne např. i ze speciálních ustanovení jako § 125 a § 135. Je pak na daňovém subjektu, aby si opatřil dostatečné důkazní prostředky, kterými oproti pochybnostem správce daně svá tvrzení prokáže. Zákon stanoví určité „prioritní“ důkazní prostředky [více komentář k odst. 5 písm. c)], kterými daňový subjekt musí disponovat přímo ze zákona. Jejich předložením dochází k prvotnímu unesení důkazního břemene a je na správci daně, aby uvedl důvody, na základě kterých považuje důkazní prostředky za nezpůsobilé nést svoji roli.“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021). Z toho plyne, že daňový subjekt prvotní důkazní břemeno unese, pakliže předloží dostatečné důkazní prostředky podporující jím tvrzené skutečnosti.*
78. V případě, že správce daně vyvstanou o těchto skutečnostech pochybnosti, má možnost daňový subjekt obeznámit o těchto pochybnostech a vyzvat daňový subjekt k předložení dalších důkazů podporujících jeho tvrzení právě dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ. Komentář k tomuto ustanovení uvádí, že: *„Z odst. 3 plyne, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje svá tvrzení. Zákon k tomuto účelu obsahuje pro správce daně možnost vydat rozhodnutí v podobě výzvy, kterým vyzve daňový subjekt k unesení důkazního břemene (odst. 4). Výzvy mohou mít specifické náležitosti a být součástí speciálních postupů (např. § 89 a § 128), anebo se jedná o výzvy dle odst. 4. Podstatou výzev je sdělení určitých pochybností správce daně ohledně tvrzení daňového subjektu a vyzvání k předložení důkazů. Není vyloučeno, že daňový subjekt důkazní břemeno unese, avšak svými tvrzeními vyvolá potřebu vydání další výzvy atd. Výzvy tak plní v procesu dokazování zcela nezastupitelnou roli. V praxi jsou však správci daní podceňovány a není výjimkou, kdy se přenos důkazního břemene odehrává „mlčky“ a daňový subjekt je s úvahami*

správce daně konfrontován až ve výsledných dokumentech, jako např. ve zprávě o daňové kontrole. Takový postup není vhodný, jelikož výzvy plní vedle přenosu důkazního břemene rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou nasvědčovat jím tvrzené verzi událostí (NSS 4 Afs 179/2016).“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021).

79. Soud předesílá, že v průběhu daňové kontroly byl daňový subjekt vyzván k prokázání jednotlivých skutečností, o kterých vznikly správci daně pochybnosti Výzvou k prokázání skutečností č. j. 3698084/17/3216-60561-805744 ze dne 1. 12. 2017 (dále „Výzva“). V této Výzvě, jak je zřetelné i z předchozích částí tohoto rozsudku, sdělil správce daně daňovému subjektu (žalobci) své pochybnosti. Žalobce proto měl možnost aktivně se zapojit do zjišťování skutkového stavu, jelikož to byl právě on, kdo dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ nesl důkazní břemeno. Fakt, že v následném dokazování nepřednesl relevantní důkazy, nelze dávat za vinu správci daně a žalovanému, který dokonce sám provedl další dokazování v odvolacím řízení, čímž se snažil dostat své povinnosti dostatečně určitě zjistit stav věci.
80. Soud se domnívá, že závěry žalovaného týkající se společnosti SUN STORM MEDIA jsou podloženy dotčenými tvrzeními uvedenými v bodu 81 napadeného rozhodnutí, z něhož jasně plyne, že nebylo prokázáno, že společnost SUN STORM MEDIA nelze považovat za skutečného vlastníka příjmů z licenčních poplatků.
81. Stran námitek týkajících se společnosti The Walt Disney Company soud seznal, že žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav, ze kterého poté vyvodil a náležitě odůvodnil své závěry týkající se společnosti The Walt Disney Company. K tomuto závěru dospěl soud s přihlédnutím mj. k bodu 82 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný situaci této společnosti věnuje, přičemž se zde také vypořádává s důkazy (s odkazem na bod 109 napadeného rozhodnutí). Ze zjištěných skutečností pak jasně plyne, že nebylo možné, s odkazem na ustanovení čl. 12 SZDZ, uplatnit sazbu daně v namítané výši.
82. K námitce unesení důkazního břemena u závěrů společnosti CBS AMC Networks soud uvádí následující. Z bodů 73 a 74 dle soudu plyne, že společnost CBS AMC Networks není skutečným vlastníkem licenčních poplatků, a proto na ni nemůže být aplikována SZDZ mezi Českou republikou a Spojeným královstvím. Zmíněná společnost pouze přefakturovala licenční poplatky za užití díla externích dodavatelů. Z výše uvedených bodů je seznatelné, že tyto závěry mají svou oporu v mezinárodní výměně informací, předložených podkladech a tvrzení daňového subjektu.
83. Závěrem se soud vyjádří také k námitce týkající se společnosti Viacom Global. Soud musí znovu odkázat na příslušná ustanovení daňového řádu, z nichž plyne, že je to primárně daňový subjekt (žalobce), kdo má povinnost tvrdit a doložit rozhodné skutečnosti. Dále soud upozorňuje na to, že byl žalobce ze strany daňových orgánů vyzván k doložení důkazů podporující jeho tvrzení. Skutečnost, že tak přesvědčivě neučinil není možné dávat k tíži dotčeným daňovým orgánům. Soud dále souhlasí s žalovaným, a s odkazem na výše zmíněný

rozsudek SDEU (bod 145) uvádí, že k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka příjmů, nemusí identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto příjmů.

84. Na základě výše uvedených důvodů má soud za to, že námitky týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k výrobcům a poskytovatelům programů jsou také nedůvodné.
85. Pro úplnost městský soud připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobce, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

Závěr a náklady řízení

86. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
87. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 4. února 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu